

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 28885C

Inscrit le 25 juillet 2011

Audience publique du 1^{er} mars 2012

Appel formé par

M., ...

contre

un jugement du tribunal administratif du 20 juin 2011 (n° 27155 du rôle)

dans un litige l'opposant à une décision du

directeur de l'administration des Contributions directes

en matière d'impôts

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 28885C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 25 juillet 2011 par Maître Jean-Paul NOESEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur, huissier de justice, demeurant à L-..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 20 juin 2011, rejetant comme non fondé son recours tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 mai 2010 (n° C 15834 du rôle) portant rejet de son recours hiérarchique formel tendant à la révocation d'une décision du service de révision du 22 mars 2010 portant fixation d'une astreinte de 1.200.- € à son encontre ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 10 octobre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 4 novembre 2011 par Maître Jean-Paul NOESEN pour compte de Monsieur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Paul NOESEN et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 décembre 2011.

En date du 12 mars 2010, le service de révision de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *service de révision* », fit parvenir à Monsieur ... un courrier de la teneur suivante :

« Le 1^{er} mars 2010 je vous avais prié de me rendre accessible l'ensemble de vos documents et pièces relatives à votre activité d'huissier (alle Geschäftspapiere) pour le 08 mars 2010 au plus tard.

Vous n'avez pas jugé utile de donner suite à cette invitation.

Je tiens à vous signaler que si, à la date du 19 mars 2010 prochain, je n'ai pas accès aux pièces précitées, je me verrais dans l'obligation de vous infliger, en vertu du § 202 de la loi générale des impôts, une astreinte de mille deux cents (1200,00 €) EUR.

Si vous estimez n'être pas légalement tenu à l'obligation faisant l'objet de la présente sommation, vous voudrez m'en avvertir par écrit avec indication des motifs avant le 19 mars 2010 ».

Par courrier du 22 mars 2010, le service de révision infligea une astreinte de 1.200.- € à Monsieur ..., à verser avant le 29 mars 2010, en considération de ce qu'il n'avait pas donné suite à la sommation précitée du 12 mars 2010.

En date du 12 avril 2010, Monsieur ... fit introduire auprès de « *l'Administration des Contributions Directes* » un recours hiérarchique formel dirigé contre la décision précitée du 22 mars 2010, en soutenant qu'il ne serait pas obligé de remettre au service de révision l'ensemble des documents et pièces relatifs à son activité d'huissier de justice sollicités par celui-ci, au motif, d'une part, qu'il serait soumis au secret professionnel et, d'autre part, que le répertoire des huissiers, qui serait l'instrument de tenue de comptes imposé par la loi aux huissiers de justice, aurait de toute façon été communiqué par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines à l'administration fiscale et, de troisième part, que la demande ainsi formulée à son encontre constituerait « *une mesure de rétention pure et simple* ». L'administration des Contributions directes fut partant priée de « *révoquer l'astreinte prononcée* ».

Par courrier du 12 avril 2010, le service de révision ordonna à Monsieur ... de payer une astreinte de 1.200.- € avant le 19 avril 2010, au motif qu'il n'avait pas donné suite à la sommation (astreinte), émise le 22 mars 2010, « *de rendre accessible au réviseur l'ensemble de [ses] documents et pièces relatifs à [son] activité d'huissier (alle Geschäftspapiere) pour le 29 mars 2010 au plus tard* ».

Un nouveau recours hiérarchique formel fut introduit par Monsieur ... par courrier de son mandataire du 20 avril 2010, dans lequel il est fait état des mêmes motifs que ceux invoqués dans le recours hiérarchique formel du 12 avril 2010, avec le seul ajout que d'après Monsieur ... la nouvelle astreinte ainsi prononcée constituerait une violation du principe *non bis in idem*, dans la mesure où cette nouvelle décision du 12 avril 2010 viserait les mêmes faits que ceux qui auraient déjà fait l'objet de l'astreinte prononcée par la décision précitée du 22 mars 2010.

Par courrier du 20 avril 2010, le service de révision ordonna à Monsieur ... de procéder au paiement d'une astreinte de 1.200.- € avant le 27 avril 2010, au motif qu'il n'avait pas donné suite à la « *sommation (astreinte) émise le 12 avril 2010 par le service de révision de rendre accessible au réviseur l'ensemble de [ses] documents et pièces relatives à [son] activité d'huissier (alle Geschäftspapiere) pour le 19 avril 2010 au plus tard* ».

Un nouveau recours hiérarchique formel fut introduit par Monsieur ... moyennant courrier de son mandataire du 6 mai 2010 auprès de l'administration des Contributions directes pour les mêmes motifs que ceux invoqués dans le recours précité du 20 avril 2010.

Par une décision sur recours hiérarchique formel du 5 mai 2010, inscrite sous le numéro C 15834 du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « *directeur* », rejeta le premier recours de Monsieur ... du 12 avril 2010 dirigé contre la décision du 22 mars 2010 comme non fondé aux motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 12 avril 2010 par Maître Jean-Paul Noesen, au nom du sieur, demeurant à L-..., tendant à la révocation d'une décision du service de révision du 22 mars 2010 portant fixation d'une astreinte de 1.200 euros;

Vu le dossier fiscal;

Considérant qu'en vertu du § 237 de la loi générale des impôts (AO) la voie de recours contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde);

Considérant que par une sommation du 12 mars 2010, le service de révision, autorisé par le § 202 AO à prononcer des astreintes pour amener les contribuables récalcitrants à s'acquitter de leurs obligations, a averti le réclamant, que le refus de rendre accessible l'ensemble des documents et pièces relatives à son activité d'huissier pour le 19 mars 2010 au plus tard, entraînerait la fixation d'une astreinte de 1.200 euros;

Considérant que l'ensemble des documents et pièces demandés n'ayant pas été rendu accessible dans le délai imparti, ni de prorogation demandée, le service de révision liquida l'astreinte le 22 mars 2010 par la décision dont recours, qui fut notifiée au réclamant par simple lettre du même jour;

Considérant que si les actes des professionnels de la postulation et de la représentation sont à interpréter, en principe, au sens littéral des termes employés, il n'en reste pas moins qu'en l'espèce les moyens invoqués ne laissent pas de doute que le recours est introduit contre la sommation-astreinte du 12 mars 2010 et non contre la décision de liquidation d'astreinte;

Considérant qu'en vertu du § 237 AO la voie de recours contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde) dont le délai de trois mois court à partir de la notification, qui, en cas de simple pli, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste;

Considérant que le recours contre la sommation-astreinte a été introduit par qui de droit (§ 303 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'il est partant recevable;

Considérant que le service de révision, dans le cadre de sa mission de contrôle du dossier fiscal du réclamant pour les années d'imposition 2006 à 2008 en vertu des §§ 162

alinéa 9 et 193 AO, a invité le réclamant par lettre du 1^{er} mars 2010 à rendre accessible l'ensemble des documents et pièces relatives à son activité d'huissier des années mentionnées ci-avant afin de pouvoir asseoir l'imposition des années en cause sur des bases exactes;

Considérant que le réclamant s'oppose à cette obligation lui infligée à travers les §§ 170 à 173 AO en invoquant « le secret professionnel conformément à l'article 458 du code pénal »;

Considérant qu'au vu de l'énumération limitative du § 177 alinéa 1 AO, l'huissier de justice n'est pas visé par le refus de renseignement en vertu de ce paragraphe;

Considérant que ce refus de renseignement instauré par le § 177 AO ne concerne explicitement pas les états des émoluments et honoraires touchés par le contribuable, mais exclusivement l'état et le contenu des dossiers de ses clients (Trib-Lux. 19.7.1950, P. XV, p. 91, impôt sur le chiffre d'affaire);

Considérant que le réclamant se retranche derrière l'article 14-1 de la loi du 27 juillet 2003 portant modification de la législation sur l'organisation du service des huissiers de justice ayant la teneur suivante: « L'huissier de justice est soumis au secret professionnel conformément à l'article 458 du code pénal »;

Considérant qu'il n'en reste pas moins que le secret professionnel instauré par l'article 458 du code pénal, avancé par le réclamant, n'est pas absolu, puisqu'il est écarté dans les cas « où la loi les oblige à faire connaître ces secrets »; que la loi fiscale prévoit justement l'obligation de divulgation du secret professionnel par les §§ 175 et suivants AO; que dès lors l'obligation au secret professionnel de l'article 458 du code pénal ne permet pas de se retrancher derrière cette obligation pour refuser la collaboration avec le fisc (cf. A. Steichen, manuel du droit fiscal spécial, Tome 1, page 511);

Considérant qu'un contrôle en toute objectivité en vertu du § 162 alinéa 9 AO implique l'accessibilité à toutes les pièces comptables en divulguant toutes les données nécessaires afin d'établir une base d'assiette fiscale conforme à la loi;

Considérant pourtant qu'il est évident que lors d'un contrôle en vertu du § 162 AO un examen du contenu d'un dossier client est expressément exclu aux termes du § 177 AO: « was ihnen bei Ausübung ihres Berufs anvertraut ist » (cf jurisprudence citée ci-avant); qu'il s'ensuit que le droit au secret professionnel reste préservé en ce qui concerne le détail des prestations fournies par la personne tenue au secret;

Considérant qu'un dépositaire de secret visé par l'article 458 du code pénal ne pourra pas s'opposer à dévoiler l'identité de ses clients et le montant des honoraires qu'il a encaissés étant donné que ces informations ne concernent que sa propre situation fiscale (cf. A. Steichen, manuel du droit fiscal spécial, Tome 1, page 513);

Considérant en plus que les fonctionnaires de l'administration des contributions directes sont eux-mêmes liés au secret fiscal instauré par le § 22 AO, lequel, comme l'article 458 du code pénal, se fonde sur la confiance nécessaire;

PAR CES MOTIFS

reçoit le recours en la forme,

le rejette comme non fondé ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 2 août 2010, Monsieur ... fit introduire un recours contentieux tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation de la décision directoriale précitée du 5 mai 2010.

A travers un jugement du 20 juin 2011, le tribunal administratif se déclara incompétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre subsidiaire, reçut en la forme le recours en annulation introduit à titre principal, rejeta la demande de jonction avec ses recours parallèles contre les décisions directoriales ayant vidé ses autres recours hiérarchiques formels susvisés formulée par le demandeur, au fond, déclara le recours en annulation non justifié, partant en débouta Monsieur ... avec condamnation aux dépens de l'instance.

Pour aboutir à cette solution, le tribunal rejeta d'abord le moyen de Monsieur ... tiré de l'incompétence du service de révision pour prononcer une astreinte en retenant que le § 202 AO attribue compétence pour fixer les astreintes aux « *Finanzämter* », à savoir non seulement à ceux qui sont compétents pour déterminer l'imposition d'un contribuable mais également à ceux qui sont compétents pour effectuer des opérations de révision (« *Nachprüfung* »), de sorte que le service de révision, chargé justement du contrôle des éléments imposables de la situation d'un contribuable, aurait compétence pour fixer une astreinte. Il écarta ensuite le moyen de Monsieur ... tiré du défaut de motivation de la décision directoriale en ce qu'elle n'aurait pas pris position quant à son moyen fondé sur une obligation comptable spécifique dans son chef, le tribunal ayant considéré à cet égard qu'il y aurait lieu de prendre en compte la motivation circonstanciée y relative fournie par le délégué du gouvernement en instance contentieuse.

Finalement, le tribunal rejeta le moyen de Monsieur ... basé sur le non-respect de son secret professionnel en constatant que l'huissier de justice devrait certes être rangé parmi les « *autres personnes dépositaires (...) des secrets qu'on leur confie* » dans le cadre de sa profession visées par l'article 458 du code pénal au vu du renvoi y opéré par l'article 14-1 de la loi modifiée du 4 décembre 1990 portant organisation du service des huissiers de justice, ci-après désignée par la « *loi du 4 décembre 1990* », mais que l'article 458 prévoirait une exception au secret professionnel dans les hypothèses où une loi oblige le confident nécessaire à faire connaître « *ses secrets* ». Le tribunal releva que le § 175 AO oblige même des personnes qui ne sont pas à considérer comme contribuables dans le cadre d'une procédure déterminée, à fournir à l'administration fiscale des renseignements qui sont requis dans le cadre notamment d'une procédure d'imposition et considéra que cette obligation de collaboration expressément prévue par le § 175 AO constituerait ainsi une exception au secret professionnel, conformément à l'article 458 du Code pénal. A défaut pour l'huissier de justice de figurer parmi les personnes visées aux §§ 176 à 178bis AO, il ne bénéficierait pas d'une exception légalement prévue à cette obligation de collaboration qui l'autoriserait à opposer son secret professionnel aux autorités fiscales.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 25 juillet 2011, Monsieur ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 20 juin 2011.

L'appelant réitère d'abord sa demande déjà soumise en première instance de joindre son recours sous analyse aux deux recours parallèles par lui introduits contre les deux autres décisions directoriales ayant rejeté ses voies de recours contre les autres décisions d'astreinte susvisées.

A son tour, la Cour rejoint les premiers juges dans leur position qu'une demande tendant à la jonction de deux ou plusieurs affaires est justifiée dans la mesure où elles concernent les mêmes parties et qu'elles ont trait au même objet, mais qu'en l'espèce, alors

même que les parties dans les trois litiges ainsi visés sont les mêmes, ces litiges se distinguent par leurs objets respectifs en ce que chacun d'eux vise une décision différente du directeur prise chacune à une date différente et sur base d'une procédure préalable différente, même si le contenu de ces trois décisions est largement similaire, notamment en ce qui concerne la motivation de celles-ci. C'est partant à bon droit que les premiers juges ont refusé de faire droit à la demande de jonction sur base du constat que les trois recours en cause ne visent pas la même décision directoriale.

A l'appui de son appel, Monsieur ... réitère son analyse suivant laquelle peu de temps après qu'il aurait eu gain de cause dans le cadre d'un recours introduit devant le tribunal administratif et dirigé contre une décision de l'administration fiscale, il aurait fait l'objet d'une révision pour les années 2006 à 2008, mesure qu'il estime avoir été initiée par l'administration « *en guise de mesure de représailles* », au cours de laquelle il aurait été exigé de sa part de remettre l'ensemble de ses documents et pièces relatifs à ses activités d'huissier de justice, demande qui aurait été réitérée par le courrier précité du 12 mars 2010. Au vu de ce qu'il aurait refusé de réserver une suite positive à cette demande de la part de l'administration fiscale, il s'est vu infliger le 22 mars 2010 une astreinte de 1.200.- €, cette décision portant sommation – astreinte ayant été suivie en date des 12 et 20 avril 2010 par deux nouvelles décisions portant chacune également fixation d'une astreinte de 1.200.- € à son encontre, à la suite de ses refus successifs de remettre au service de révision les pièces et documents sollicités par celui-ci. Les recours hiérarchiques formels introduits par lui à l'encontre de chacune de ces trois décisions de sommation – astreinte auraient été rejetés par le directeur par des décisions prises en dates respectivement des 5, 6 et 20 mai 2010 dont celle déférée.

En droit, l'appelant fait valoir qu'il aurait soulevé devant le directeur le moyen fondé sur le § 160 (1) AO et tiré de ce que la tenue du répertoire des huissiers serait reconnue comme comptabilité spécifique par cette disposition et qu'elle devrait être reconnue comme base suffisante pour permettre la fixation des bases d'imposition sans qu'un accès à ses dossiers couverts par le secret professionnel ne soit nécessaire. Il relève que le directeur n'aurait pas statué sur ce moyen à travers la décision directoriale attaquée en l'espèce et qu'il avait sollicité l'annulation de ladite décision de ce chef pour défaut de motivation, mais que les premiers juges ont pourtant admis la validité de la motivation soumise par l'Etat en cours d'instance contentieuse seulement et rejeté son moyen d'annulation. L'appelant conteste qu'en l'absence totale d'une prise de position sur un moyen essentiel dans la décision contestée même, une motivation puisse encore être suppléée ultérieurement au cours de la procédure contentieuse.

C'est cependant à juste titre que les premiers juges ont écarté le moyen d'annulation de l'appelant, étant donné que la prise en considération, par le juge administratif, de moyens nouveaux formulés par la partie demanderesse en cours d'instance, même après l'écoulement du délai du recours contentieux, constitue la contrepartie du droit de l'auteur de la décision administrative de fournir, en cours d'instance, des motifs non indiqués dans la décision critiquée mais de nature à la justifier légalement, ainsi que du droit du juge administratif de substituer à une décision administrative insuffisamment motivée des motifs légaux qui ne sont apparus qu'en cours d'instance. Dès lors, le délégué du gouvernement a utilement pu suppléer au défaut, dans la décision directoriale attaquée, d'une motivation portant rejet de l'argument de l'appelant relatif au registre des huissiers en soumettant la motivation afférente à travers son mémoire en réponse déposé devant le tribunal administratif.

En deuxième lieu, l'appelant soutient que le service de révision serait incompétent pour fixer des astreintes, au motif que le § 202 AO ne lui attribuerait pas expressément une

telle compétence. Ainsi, le terme de « *Finanzamt* » visé au § 202 (1) AO correspondrait à celui également visé au § 29 AO et défini par la loi du 17 avril 1964, à savoir le bureau d'imposition qui serait seul compétent pour procéder aux impositions et fixer des astreintes, le service de révision devant tout au plus être qualifié de « *Hilfsstelle* » appelée à procéder à des contrôles et à en faire rapport au bureau d'imposition qui pourra alors en tirer les conséquences nécessaires.

Conformément au § 202 (1) AO, « *die Finanzämter können Anordnungen, die sie im Besteuerungsverfahren (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung) innerhalb ihrer gesetzlichen Befugnisse treffen, durch Geldstrafen, Ausführung auf Kosten der Pflichtigen und unmittelbar erzwingen* ».

Le § 202 (1) AO, même en visant le bureau d'imposition (« *Finanzamt* ») comme autorité normalement compétente, s'applique à l'égard de toutes les décisions (« *Anordnungen* ») prises par une autorité compétente dans le cadre d'une procédure d'imposition tendant à la préparation, la fixation ou la garantie de l'impôt ou le contrôle de la fixation de l'impôt, cette disposition tendant en effet à assurer l'exécution effective de toutes les décisions prises par cette autorité dans le cadre de ses attributions en mettant à sa disposition des moyens de contrainte (cf. TIPKE-KRUSE, *Reichsabgabenordnung*, 1^e édit. 1961, § 202, Anm. 1 et 3). Or, les attributions du service de révision, instauré par l'article 7 de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes comme service distinct du service d'imposition dont relèvent les différents bureaux d'imposition, rentrent dans le cadre de ces procédures d'imposition tendant à la fixation ou au contrôle de l'impôt, de manière qu'au vu de l'organisation de l'administration des Contributions directes découlant de la loi susvisée du 17 avril 1964, le service de révision est autorisé à prendre des décisions rentrant dans le cadre de ces attributions et qu'il doit être qualifié d'autorité visée par le § 202 (1) AO afin d'assurer l'exécution effective des décisions qu'il est appelé à prendre. C'est partant à juste titre que les premiers juges ont décidé que le service de révision a compétence pour fixer une astreinte telle celle déferée en l'espèce et qu'ils ont écarté pour ne pas être fondé le moyen afférent de l'appelant.

En troisième lieu, l'appelant soutient que son secret professionnel, consacré par l'article I n° 9 de la loi du 27 juillet 2003 portant modification de la législation sur l'organisation du service des huissiers de justice, ci-après désignée par la « *loi du 27 juillet 2003* », en rendant applicable aux huissiers de justice l'article 458 du Code pénal, n'aurait pas été respecté par la décision attaquée. Il affirme que le fait que les huissiers de justice ne figurent parmi les personnes mentionnées aux §§ 176 à 178bis AO dont le secret professionnel est opposable à l'administration des Contributions directes ne saurait porter à conséquence et qu'il faudrait appliquer une interprétation à la fois téléologique et par analogie des §§ 176 à 178bis AO. D'après l'appelant, on ne pourrait en effet pas admettre, comme l'auraient fait les premiers juges, que le législateur ait entendu limiter la liste des personnes pouvant opposer leur secret professionnel « *éternellement* » aux personnes expressément mentionnées dans les dispositions prévues sous peine de créer un « *vrai* » secret professionnel en faveur de certaines professions et un « *secret professionnel décoratif* » pour d'autres. Ainsi, il serait invraisemblable que le législateur ait voulu, en 2003, soumettre les huissiers de justice à un régime dérogatoire à celui des autres confidents nécessaires soumis à l'article 458 du Code pénal et visés par les §§ 176 à 178bis AO et il y aurait plutôt lieu de conclure, par analogie, que les huissiers de justice sont soumis au même secret professionnel que les avocats et les médecins et qu'ils doivent bénéficier du même traitement à l'égard des autorités fiscales, dont le même droit d'opposer leur secret professionnel. Cette solution s'imposerait également à la lumière des travaux parlementaires

relatifs à la loi du 27 juillet 2003 faisant transpercer l'intention du législateur de soumettre les huissiers de justice au même régime de secret professionnel que les avocats au vu des flux d'informations confidentielles entre ces deux professions. Ainsi, l'absence de mention des huissiers de justice aux §§ 176 à 178bis AO comme profession pouvant opposer son secret professionnel devrait être considérée comme « *un simple problème de coordination, d'adaptation de l'AO à l'environnement législatif et réglementaire actuel* » et cette carence du pouvoir législatif ne devrait pas être interprétée au détriment du contribuable. Les huissiers de justice devraient ainsi être considérés comme rentrant dans le champ d'application du § 177 AO, ce qui leur conférerait le droit de refuser tout renseignement.

L'appelant ajoute que cette interprétation des §§ 176 à 178bis AO serait encore la seule qui serait de nature à rendre ces dispositions conformes à l'article 10bis de la Constitution et il demande à la Cour, au cas où elle entendrait consacrer une interprétation littérale des §§ 176 à 178bis AO, de soumettre à la Cour constitutionnelle une question préjudicielle sur la question de savoir si la différence de traitement entre les huissiers de justice et les professions expressément visées aux §§ 176 à 178bis AO est conforme à l'article 10bis de la Constitution.

La validité de la fixation d'une astreinte sur base du § 202 (1) AO pour défaut de se conformer à une décision est conditionnée plus particulièrement par la légalité de la décision imposant une obligation au contribuable ou à un tiers et par le constat du défaut par ces derniers de se conformer à cette décision.

En l'espèce, l'appelant ne nie pas le défaut par lui de ne pas avoir donné suite à l'injonction lui faite par le service de révision de donner accès à « *l'ensemble de vos documents et pièces* » relatifs à son activité professionnelle d'huissier de justice, mais conteste la validité de cette injonction.

Or, l'injonction faite à l'appelant par décision du 1^{er} mars 2010 et réitérée par les décisions subséquentes du service de révision susvisées des 22 mars et 12 et 20 avril 2010, en tendant à « *rendre accessible au réviseur ses documents et pièces relatives à [son] activité d'huissier (alle Geschäftsapiere)* », s'analyse en décision d'effectuer un contrôle sur place auprès de l'appelant en sa qualité de contribuable obligé à la tenue d'une comptabilité ou d'annotations et en l'injonction lui faite de mettre à la disposition du réviseur tous les documents et pièces sans autrement restreindre la portée de cette injonction par rapport aux espèces de documents et pièces à soumettre. Comme le directeur l'admet lui-même dans sa décision déférée, un tel acte s'analyse à la fois en décision d'effectuer auprès de l'appelant un contrôle sur place régi par le § 162 (9) AO afin de vérifier s'il s'est acquitté correctement de ses obligations comptables et déclaratives en tant que contribuable et en décision obligeant ce dernier à s'exécuter de son obligation prévue par le § 171 (2) AO de mettre les documents requis à la disposition du réviseur à cet effet.

Il découle de ces qualifications que dans le cadre de la procédure d'imposition et plus précisément du contrôle sur place litigieux en l'espèce, l'appelant doit être qualifié de contribuable qui est soit débiteur, soit garant de l'impôt en cause. Or, l'AO distingue entre le régime des obligations de collaboration imposées aux personnes qualifiées de contribuables et celui applicable aux autres personnes qui sont à qualifier de tiers par rapport au cas d'imposition concrètement concerné. En effet, les obligations de collaboration à l'égard de l'administration à charge des contribuables sont régies par les §§ 166 à 174 AO, tandis que les §§ 175 à 178bis AO s'appliquent, au vœu du § 175 (1) AO, exclusivement à des personnes qui ne sont pas à considérer comme contribuables dans le cadre des procédures visées. Par voie de conséquence, l'appelant ne saurait utilement s'emparer des seuls §§ 175 à

178bis AO pour tenir en échec, relativement aux documents et pièces concernant son activité professionnelle, son devoir de collaboration en qualité de contribuable.

Il s'ensuit que son moyen afférent, ensemble la question de constitutionnalité y relative, sont à rejeter comme non pertinents.

En dernier lieu, l'appelant reproche au directeur le non-respect du principe de proportionnalité en confirmant l'obligation lui imposée par le service de révision de remettre tous ses documents et pièces sans aucune réserve afin de tenir compte de son secret professionnel. Cet exercice du droit de contrôle et d'investigation, avec toutes les conséquences en découlant tant au niveau de la protection de la relation de confiance entre les dépositaires des secrets et les personnes protégées qu'au niveau de la protection de la vie privée, devrait être qualifié comme disproportionné, voire excessif, d'autant plus qu'il n'aurait à aucun moment refusé la mise à disposition de son répertoire et qu'il s'opposerait seulement à une fouille sans réserves de la part de l'administration qui dépasserait largement les limites du raisonnable et du nécessaire.

Le délégué du gouvernement souligne par contre que l'huissier de justice ne se trouverait pas énuméré aux §§ 177 à 178bisAO et qu'il ne disposerait en conséquence d'aucun « *Auskunftsverweigerungsrecht* » devant l'administration des Contributions directes, d'autant plus qu'en sa qualité d'officier ministériel, l'huissier de justice ne saurait valablement opposer le secret inhérent à sa tâche de service public à une autorité publique.

Il y a lieu de préciser liminairement qu'en disposant que « *die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen* », le § 162 (9) AO doit être interprété en ce sens qu'à l'exception des données relatives aux salariés au service d'une entreprise ou d'une autre personne, un contrôle sur place doit servir exclusivement à analyser la situation fiscale particulière du contribuable dont le cas d'imposition est soumis à vérification et ne doit pas servir à collecter des informations concernant la situation fiscale d'autres contribuables.

Cependant, au-delà de cette limite générale de l'objet d'un contrôle sur place, les décisions concernant l'étendue du contrôle et les informations et documents auxquels le contribuable est tenu de donner accès dans le cadre de ce contrôle doivent être qualifiées de décisions discrétionnaires lesquelles doivent répondre aux exigences de légalité, de proportionnalité et d'utilité posées par le § 2 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, dite « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), en ce qu'elles doivent pouvoir être raisonnablement imposées à leur destinataire et exécutées par celui-ci et arrêter des mesures nécessaires à la finalité poursuivie et proportionnées à la situation en cause.

Or, cette restriction d'ordre général au pouvoir de l'autorité compétente dans la détermination des informations auxquelles elle entend avoir accès est à interpréter en ce sens qu'elle impose également la prise en compte de secrets professionnels instaurés dans le but d'assurer la confidentialité de certaines données personnelles, de manière qu'il y a lieu de mettre en balance l'intérêt général d'une perception exacte de l'impôt et l'intérêt particulier des bénéficiaires du secret et de leurs confidents nécessaires (cf. TIPKE-KRUSE : *Reichsabgabenordnung*, 1^e édit., ad § 170, Anm. 10 ; HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *RAO-Kommentar*, § 170, Anm. 12 et 17).

Ainsi, alors même que l'AO ne consacre pas expressément en faveur du contribuable lui-même un droit de refus de collaboration, les professions soumises au secret professionnel

instauré par l'article 458 du Code pénal et bénéficiant, au vœu des §§ 177 à 178bis AO, en tant que tiers confidents nécessaires de contribuables, du droit de refuser la communication à l'administration des Contributions directes des informations obtenues des contribuables en leur qualité professionnelle, doivent également être admises à se prévaloir de leur secret professionnel dans le cadre de leur propre devoir de collaboration avec l'administration fiscale concernant leur imposition personnelle, sous peine de vider leur secret reconnu en matière d'impôts directs d'une partie de sa substance en ce que l'administration pourrait avoir accès, dans le cadre de l'imposition du confident nécessaire, à des informations concernant d'autres contribuables auxquelles elle n'aurait pas accès par la voie du devoir de collaboration du confident nécessaire en tant que tiers (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *RAO-Kommentar*, § 177, Anm. 2).

Cependant, le secret professionnel légalement consacré par l'article 458 du Code pénal auquel d'autres professions non visées par les §§ 177 à 178bis AO sont soumises peut également avoir pour effet de limiter le droit d'investigation de l'administration des Contributions directes. En effet, un secret professionnel en général et les droits de refus de collaboration consacrés par les §§ 177 à 178bis AO en particulier ne s'analysent pas en des droits personnels, mais en une protection accordée aux informations personnelles de tiers détenues par les personnes soumises au secret.

En ce qui concerne les huissiers de justice, l'appelant renvoie à juste titre à l'article 14-1 de la loi du 4 décembre 1990, ajouté par l'article I n° 9 de la loi du 27 juillet 2003, suivant lequel « *l'huissier de justice est soumis au secret professionnel conformément à l'article 458 du code pénal* ».

Or, les huissiers de justice sont dépositaires de documents et d'informations qui se trouvent en large partie intimement liés à des documents et informations dont notamment les avocats sont les dépositaires et qui se trouvent couverts par le secret professionnel des avocats consacré par l'article 35 (1) de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat renvoyant également à l'article 458 du Code pénal. Dans ces conditions, le défaut d'une prise en compte du secret professionnel des huissiers de justice aurait pour conséquence qu'une protection de confidentialité serait accordée aux documents et informations à l'égard de l'administration des Contributions directes, dans la mesure précisée par le § 177 AO, tant qu'un avocat est leur dépositaire, mais de lever cette confidentialité dès qu'ils sont transmis par l'avocat à un huissier de justice, pourtant lui-même également soumis au secret professionnel, solution qui ne serait pas conforme au caractère effectif de la protection du secret professionnel.

Par voie de conséquence, il y a lieu de conclure que les critères de légalité, de nécessité et de proportionnalité auxquels doivent répondre les décisions discrétionnaires de l'autorité fiscale imposent également la prise en compte du secret professionnel des huissiers de justice consacré par la loi.

Le délégué du gouvernement considère que la limitation d'un contrôle à une simple consultation du répertoire qu'un huissier de justice doit tenir conformément à l'article 22 de la loi du 4 décembre 1990 serait insuffisante, au motif qu'il ne retracerait pas l'ensemble des activités d'un huissier de justice et notamment pas les opérations de recouvrement amiable de créances et les diverses constatations effectuées à la demande de particuliers qui pourraient représenter jusqu'à 20% du chiffre d'affaires. En outre, le répertoire renseignerait les dates auxquelles les actes ont été dressés et passés, mais non pas les dates des divers transferts de fonds relatifs à ces actes, lesquelles seraient cependant d'une importance capitale en matière d'impôts directs en raison du « *Zuflussprinzip* ». Selon le représentant étatique, un contrôle effectif des recettes impliquerait un accès du réviseur à toute la

comptabilité de l'huissier de justice quant à ses recettes et à l'ensemble de ses opérations financières et bancaires documentées par l'ensemble de ses extraits bancaires non anonymisés afin de pouvoir distinguer entre les fonds reçus pour compte de tiers et les propres recettes de l'huissier. La révélation indispensable du seul nom des clients ou mandants ne donnerait aucune indication concernant le fond du dossier et ne saurait partant être constitutive d'une violation du secret professionnel.

Les dossiers de l'huissier de justice contenant les documents et informations personnels et individuels sur ses clients ou mandants et qui se trouvent à la base de ses actes doivent être considérés comme couverts par le secret professionnel. Une décision imposant un accès à ces dossiers ne peut dès lors pas être considérée comme valable à l'égard des critères de légalité, de nécessité et de proportionnalité ci-avant visés. Dans la même logique, une soumission de tous les documents comptables et extraits bancaires comportant les indications des identités des clients et mandants reviendrait à révéler une partie substantielle des informations contenues dans les dossiers des huissiers de justice et contreviendrait pareillement à leur secret professionnel.

Ainsi, le répertoire dont la tenue est imposée aux huissiers de justice par l'article 22 de la loi du 4 décembre 1990 et auquel doivent être inscrits tous les actes tant en matière civile qu'en matière répressive doit être considéré comme instrument suffisant pour voir vérifier la réalité de tous les actes couverts par l'obligation d'inscription, vu que ce répertoire fait l'objet d'un contrôle de la part des fonctionnaires de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines prévu par l'article 22 susvisé en son alinéa final.

En ce qui concerne le surplus de l'activité de l'huissier de justice non documentée par le répertoire et en général le flux de ses chiffres concernant l'ensemble de son activité, le secret professionnel de l'huissier de justice l'autorise à anonymiser ses documents comptables et les extraits bancaires à présenter aux fonctionnaires de l'administration des Contributions directes.

Si cette anonymisation comporte en principe que toutes les données personnelles et individuelles concernant les clients et mandants peuvent être rendues illisibles, le devoir de collaboration de l'huissier de justice qui subsiste au-delà de la nécessaire prise en compte de son secret professionnel, peut cependant comporter que des éléments ponctuels, tels la ou les premières lettres du nom patronymique et/ou du prénom, peuvent devoir être révélés pour assurer le rattachement de tel flux de recette à tel acte. En outre, le même devoir de collaboration implique que l'huissier de justice peut être requis suivant les modalités qui précèdent de présenter des relevés complets de ses autres opérations et actes, au-delà de son répertoire prévu.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent qu'en étant sorti du cadre légal, tel que ci-avant précisé, et en ayant exigé de la part de l'appelant « *de rendre accessible au réviseur l'ensemble de [ses] documents et pièces relatifs à [son] activité d'huissier (alle Geschäftspapiere)* » sans aucune restriction, la décision d'injonction de la part du service de révision doit être qualifiée de non conforme aux critères de légalité, de nécessité et de proportionnalité auxquels doivent répondre les décisions discrétionnaires de l'autorité fiscale. Etant donné que l'astreinte fixée par le service de révision est fondée sur le défaut, par l'appelant, de s'être conformé à cette injonction illégale, l'astreinte doit elle-même également être considérée comme illégale.

Par voie de conséquence, l'appel est à déclarer justifié et, par réformation du jugement entrepris du 20 juin 2011, la décision directoriale déferée du 5 mai 2010 encourt l'annulation.

La demande de l'appelant tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500.- € est cependant à rejeter, alors que les conditions légales afférentes ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 25 juillet 2011 en la forme,

rejette la demande de jonction avec deux recours dirigés contre les décisions directoriales parallèles des 6 et 20 mai 2010,

au fond, déclare l'appel justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 20 juin 2011, annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 mai 2010 (n° C15834 du rôle),

renvoie l'affaire devant ledit directeur en prosécution de cause,

rejette la demande de l'appelant tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500.- €,

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 1^{er} mars 2012 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE